



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : שומה 116082512

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר
גב' גבע בלטר, שמאית מקרקעין
מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין ומשפטן

עוררים 1. גליס סמואל
2. ציזה סמואל
3. בגין טראסט 2015 בע"מ
ע"י עוה"ד רני שורץ ועמית גוטליב

נגד

משיב מנהל מס שבח רחובות
ע"י עו"ד חגי דומברוביץ'

פסק דין

1 השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר הוועדה :

2 1. ביום 13.1.2016 נחתם הסכם נאמנות בין העוררים 1 ו-2 (להלן: **העוררים**) לבין
3 העוררת 3, חברה להחזקת נכסי נאמנות (להלן: **חברת הנאמנות**), כמשמעה בסעיף
4 75 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**), בעקבותיו
5 העבירו העוררים לחברת הנאמנות ארבעה נכסים שונים: שתי דירות מגורים בתל
6 אביב, דירת מגורים אחת בבית שמש ודירת מגורים נוספת באשדוד, היא הדירה
7 מושא ערר זה. בהעברות אלו התבקש פטור ממס לפי סעיף 3 לחוק מיסוי מקרקעין
8 (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: **החוק**).

9 2. בעוד שבהעברת הדירה באשדוד, כמו גם בהעברת הדירה בבית שמש, אושר הפטור
10 בהתאם לשומתם העצמית של העוררים (השאלה באיזה מועד אושרה השומה נתונה
11 במחלוקת בערר זה, כפי שיובהר להלן), הרי שמנהל מיסוי מקרקעין בתל אביב סירב
12 לאשר את הפטור וקבע בהחלטתו כי ההעברה של שתי הדירות בתל אביב אינה
13 פטורה ממס.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : שומה 116082512

- 1 24.7.2019 העוררים הגישו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין בתל אביב וביום
- 2 הערר התקבל (ו"ע 17-07-49026 גליס ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב).
- 3 רשות המסים לא השלימה עם פסק דינה של ועדת הערר והגישה ביום 17.11.2019
- 4 ערעור לבית המשפט העליון, אשר קיבל את הערעור וקבע כי העברת הנכסים
- 5 לנאמנות דן שהוקמה על פי הפקודה, אינה פטורה ממס לפי סעיף 3 לחוק, כמו גם
- 6 שלא התקיימו התנאים למתן פטור ממס בהתאם להסדר הנאמנות הקבוע בסעיף
- 7 69 לחוק (ע"א 7610/19 מנהל מס שבח תל אביב נ' גליס (30.6.2022)). בקשה לקיום
- 8 דיון נוסף נדחתה (דנ"א 5473/22 סמואל גליס נ' מנהל מס שבח תל אביב
- 9 ((3.1.2023)).
- 10 4. עוד בטרם ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון, אך לאחר שהתקבל פסק דינה של
- 11 ועדת הערר בתל אביב, תיקן המשיב את השומה בהתאם להוראות סעיף 85 לחוק.
- 12 השומה המתוקנת יצאה ביום 2.4.2020, ואילו נימוקי השומה המתוקנת נשלחו
- 13 לעוררים ביום 13.5.2022.
- 14 5. הערר דן מופנה כנגד החלטת המשיב לתקן את השומה. יודגש, כי נוכח פסק דינו
- 15 של בית המשפט העליון, הערר אינו מופנה כנגד ההחלטה המהותית לתקן את
- 16 השומה, אלא כנגד השימוש שעשה המשיב בסעיף 85 לחוק.
- 17 6. הצדדים ויתרו על הגשת ראיות וביקשו כי יינתן צו לסיכומים.
- 18 7. טענות העוררים בתמצית הן אלה :
- 19 א. למשיב לא הייתה סמכות לתקן את השומה, מאחר שהחלטתו בעניין זה אינה
- 20 עומדת בהוראות סעיף 85 לחוק, הקובעות את התנאים והנסיבות בהם יכול
- 21 המשיב לתקן שומה.
- 22 ב. המועד הקבוע בסעיף 85 לתיקון שומה חלף. המשיב אישר את השומה העצמית
- 23 ביום 24.3.2016 ולפיכך מניין התקופה של ארבע השנים בהתאם לסעיף 85
- 24 מסתיים ביום 24.3.2020. מאחר שהמשיב החליט על תיקון השומה רק ביום
- 25 2.4.2020, משמע כי החלטתו זו ניתנה בחוסר סמכות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : שומה 116082512

- 1 ג. החלטת המשיב לתקן את השומה נעשתה בשיהוי ניכר, בחוסר תום לב ובמשוא
- 2 פנים, במיוחד בשים לב לעובדה כי מלוא המידע היה בידיו מבעוד מועד.
- 3 ד. המשיב לא נימק כנדרש את החלטתו לתקן את השומה.
- 4 ה. המשיב "רמס" את אינטרס ההסתמכות של העוררים ואת עקרון סופיות
- 5 השומה.
- 6 ו. אין יסוד לטענת המשיב (אותה ממילא זנח בסיכומיו) כי החלטתו לתקן את
- 7 השומה נעשתה מחמת שהתגלו כביכול עובדות חדשות המצדיקות זאת. הראיה
- 8 לכך היא, כי בנימוקי השומה המתוקנת לא נכללה כל עובדה חדשה אשר לא
- 9 הייתה ידועה למשיב מלכתחילה.
- 10 ז. אין אף יסוד לטענת המשיב לפיה העוררים מסרו הצהרה בלתי נכונה. הצהרת
- 11 העוררים הייתה נכונה וכללה את מלוא המידע הנדרש במסגרת הדיווח.
- 12 ח. כמו כן, אין יסוד לטענת המשיב, כי החלטתו לתקן את השומה נעשתה מחמת
- 13 שנתגלתה טעות בשומה. המשיב לא הצביע על כל טעות אשר בעקבותיה החליט
- 14 לתקן את השומה.
- 15 8. טענות המשיב בתמצית הן אלה:
- 16 א. ההחלטה לתיקון השומה ניתנה בהתאם להוראות הדין והפסיקה ועל פי העילות
- 17 הקבועות בסעיף 85 לחוק. בענייננו מתקיימת העילה של גילוי טעות בשומה וכן
- 18 מסירת הצהרה בלתי נכונה.
- 19 ב. בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון יש לצקת למילים "טעות בשומה"
- 20 האמורות בסעיף 85 לחוק, משמעות רחבה, לרבות טעות משפטית וטעות
- 21 בשיקול הדעת. סמכות המנהל לתקן שומה אינה כפופה לעיקרון הסופיות.
- 22 המנהל רשאי לשנות את עמדתו השגויה, שאם לא כן יהיה כבול להחלטות
- 23 שגויות גם לאחר שנמצאה הטעות.
- 24 ג. במקרה דנן, תיקון השומה מקורו בטעות כפי שניתן ללמוד מהערר שהתנהל
- 25 בוועדת הערר בתל אביב בו הוצגה עמדת רשות המסים, וכן מפסק דינו של בית



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : שומה 116082512

- 1 המשפט העליון אשר אימץ את עמדתה. המשיב נמנע מלתקן את השומה עד
2 המועד שבו הוגש ערעור לבית המשפט העליון, משום שרצה למנוע ריבוי עררים
3 באותה הסוגיה.
- 4 ד. העוררים מסרו הצהרה בלתי נכונה, בהצהירם כי ההעברה פטורה ממס.
5 בהצהרה אף לא צוין כי לעוררת נכסים נוספים ולא צוין הסדר הנאמנות וכי
6 מדובר בנאמנות מסגרת ונסתרת.
- 7 ה. ההחלטה לתיקון שומה נעשתה במסגרת התקופה הקבועה בסעיף 85 בהתחשב
8 בכך כי רק ביום 10.8.2016 אושרה השומה העצמית כמשמעותה בסעיף 78(ב),
9 אליו מפנה סעיף 85.
- 10 ו. העוררים לא הוכיחו את טענת ההסתמכות, ובכלל זאת לא הוכיחו כי שינו מצבם
11 לרעה.
- 12 9. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים הגעתי למסקנה לפיה דין הערר להידחות.
13 סבורני כי המשיב נתן את החלטתו לתיקון השומה במסגרת המועד הקבוע לכך
14 בסעיף 85 לחוק. כמו כן סבורני כי התקיימו התנאים הנדרשים לתיקון השומה לפי
15 הסעיף האמור.
- 16 10. סעיף 85 לחוק קובע כדלקמן :
- 17 (א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן
18 שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים
19 מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב
20 השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:
21 (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה
22 בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;
23 (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום
24 המס או למנוע תשלום מס;
25 (3) נתגלתה טעות בשומה.
26 (ב) הורשע מוכר זכות במקרקעין, עושה פעולה באיגוד מקרקעין, רוכש
27 זכות במקרקעין או רוכש זכות באיגוד מקרקעין, בעבירה לפי סעיף 98, או
28 הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 101, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף
29 קטן (א), בתוך התקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום
30 תשלום הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בסעיף קטן (א),
31 לפי המאוחר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

11. העוררים מבססים טענתם לפיה עבר המועד לתיקון שומה על התאריך שבו נשלחה אליהם הודעת השומה, בהתאם לסעיף 78(א) לחוק. לטענתם, מאחר שלפי הסעיף האמור הודעה זו "דינה כדין שומה שנמסרה לגביה הודעה לפי סעיף 86 לחוק", ואילו עניינו של סעיף 86 הוא בהודעה לאחר אישור שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה – משמע כי הודעת השומה היא בבחינת אישור השומה העצמית כמשמעותה בסעיף 85. לגישתם, מאחר שהודעת השומה נמסרה להם ביום 24.3.2016, הרי שתקופת ארבע השנים מסתיימת ביום 24.3.2020. לפיכך תיקון השומה ביום 2.4.2020 נעשה בחריגה מהמועד האחרון האפשרי לפי סעיף 85 לחוק, ועל כן השומה המתוקנת בטלה.

12. סעיף 78 לחוק קובע כדלקמן:

(א) נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן – שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86.

(ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

(1) לאשר את השומה העצמית;

(2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה – לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי פסקה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה, לפי העניין;

(3) אם שוכנע שנפלה בשומה כאמור בפסקה (1) או (2) טעות חשבון – לתקנה, ביוזמתו או לבקשת המוכר או עושה הפעולה; תיקן המנהל כאמור שומה שאושרה לפי פסקה (1), יוסיפו לראות בה שומה עצמית.

(ג) הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יחולו, בשינויים המחויבים, גם על הצהרת רוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, לפי סעיף 73(ג).

ואילו סעיף 86 לחוק קובע כדלקמן:

אישר המנהל שומה עצמית או שעשה שומה לפי פרק זה, ימסור לחייב בתשלום המס הודעת שומה, בה יפורטו הניכויים והתוספות שהותרו, שווי הרכישה, שווי המכירה, וסכום המס.

13. בטענת העוררים לפיה חלף המועד לתיקון השומה לא מצאתי כל ממש.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

- 1 ברור הוא שהמחוקק, בהתייחסו למועד אישור השומה העצמית כמועד הרלוונטי
2 לצורך מניין ארבע השנים, כוונתו היא לאישור השומה העצמית בהתאם לסעיף
3 78(ב)(1) לחוק ולא להודעת השומה לפי סעיף 78(א) לחוק.
- 4 **ראשית ועיקר**, משום שסעיף 85 מתייחס באופן מפורש לאישור שומה עצמית לפי
5 סעיף 78(ב), ולא לסעיף 78(א), ודי בכך.
- 6 **שנית**, משום שאין זה מתקבל על הדעת כי יהיו שני מועדים של "אישור שומה
7 עצמית"; האחד ביום משלוח הודעת השומה בהתאם להצהרה, והשני, ביום אישור
8 השומה העצמית.
- 9 **שלישית**, כי הודעת שומה, כשמה כן היא, מטרתה היא להודיע למוסר ההצהרה את
10 סכום המס שעליו לשלם, לפי הצהרתו, ואין בה דבר וחצי דבר עם "אישור" כלשהו
11 של השומה העצמית.
- 12 **רביעית**, גם אם תכלית הפניית המחוקק בסעיף 78(א) לסעיף 86, אינה ברורה עד תום
13 (במיוחד בהתחשב במועדים השונים לתשלום המס כעולה מסעיפים 90 א ו-91(א)
14 לחוק), ברי הדבר כי המחוקק ביקש, לכל היותר, ליצור זיקה להודעה הנמסרת לפי
15 סעיף 86, אך בוודאי שלא התכוון להתייחס לאותה הודעה כאישור לשומה העצמית
16 (או כשומה לפי מיטב שפיטה) הנזכרת בסעיף 86.
- 17 14. המשיב אישר את השומה העצמית, בהתאם לסעיף 78(ב)(1) לחוק, ביום 10.8.2016.
18 לפיכך, משעה שהמשיב תיקן את השומה ביום 2.4.2020 עשה הוא כן במסגרת
19 תקופת ארבע השנים האמורה בסעיף 85 לחוק.
- 20 15. אשר לתנאים לתיקון השומה, סבורני כי גם באלה עמד המשיב.
- 21 16. נראה כי המשיב רשאי לבסס את החלטתו לתיקון השומה על יסוד העובדה כי
22 הצהרת העוררים, בעקבותיה אושרה שומתם העצמית, לא הייתה שלמה ומלאה.
23 בכתב התשובה מטעם המשיב נטען, כי בהצהרה שהוגשה על ידי העוררים לא צוין
24 כי "**לעוררת נכסים נוספים וכן לא צוין הסדר הנאמנות וכי מדובר בנאמנות מסגרת**
25 **ונסתרת, כך שהנכסים יוקנו לנהנים כלשהם העשויים להשתנות על פי החלטת**
26 **הנאמן**". המשיב חזר על טענתו זו גם בסיכומיו, ואילו בסיכומי התשובה מטעם



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

- 1 העוררים נטען, באופן סתמי, כי "העוררים כללו בהצהרתם את מלוא המידע הנדרש
2 תוך שמירת עקרון תום הלב בעת הדיווח לרשויות המס, ובהתבסס על המצב
3 המשפטי שהיה קיים אז".
- 4 העוררים אף מחדדים וטוענים כי הוגשו הצהרות זהות בכל משרדי מיסוי מקרקעין
5 הרלוונטיים, והנה מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, על סמך ההצהרה בלבד, דחה את
6 שומתם העצמית. משמע כי גם בידי המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין רחובות, היו
7 מלוא העובדות הרלוונטיות בעת הגשת ההצהרה ובעת שהשומה העצמית אושרה על
8 ידו.
- 9 17. סבורני, כי משעה שהצדדים ויתרו על הגשת ראיות, ונוכח נטל הראיה המוטל על
10 כתפי העוררים, ומאחר שחרף טענתו של המשיב בכתב התשובה, לא מצאו העוררים
11 לנכון להביא בפניי ראיות שיש בהן כדי ללמד כי הציגו בפני המשיב בזמן אמת את
12 מכלול הנתונים הקשורים לנאמנות - לא נותר אלא לקבוע כי ההצהרה שהוגשה
13 למשיב אכן לא הציגה תמונה מלאה ושלמה על אודות הנסיבות הנוגעות לנאמנות
14 ולהעברת הנכסים במסגרת אותה נאמנות. זאת גם אם צודקים העוררים בטענתם,
15 כי מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב הסתפק בהצהרתם בכדי לדחות את שומתם
16 העצמית.
- 17 18. אציין בהקשר זה כי פסק דינו של בית המשפט העליון, שאימץ את עמדת רשות
18 המסים, התבסס במידה רבה על טיבה של אותה נאמנות ועל השאלה האם ובאיזו
19 מידה עברו הזכויות מאת המוכרים לרוכשת, תוך שקבע כי מסקנתה של וועדת הערר
20 בעניין זה, ולפיה הזכויות נותרו בידי העוררים, לא עלתה בקנה אחד עם החומר
21 שהיה בפניה. ברי, כי ההכרעה בשאלה האם מדובר ב"מכירה" לצורך חוק מיסוי
22 מקרקעין, תלויה בשאלה האם יוצרי הנאמנות נפרדו או לא נפרדו, ואם נפרדו -
23 באיזו מידה נפרדו, מזכויותיהם בנכס לטובת הנהנה.
- 24 19. בנוסף, נראה כי המשיב רשאי לתקן את השומה גם על יסוד העובדה כי נפלה טעות
25 בשומה העצמית שאושרה על ידו. זאת, נוכח פסיקתו הברורה של בית המשפט
26 העליון, לפיה "טעות" לעניין סעיף 85 לחוק, היא טעות כלשהי, לרבות טעות
27 משפטית.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

1 וכפי שנפסק בע"א 736/87 יעקב יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד
2 מה(3) 365 (פסקאות 12 ו-13 לפסק הדין; כל ההדגשות להלן הוספו):

3 "מצאנו אם כן, כי סמכותו של המנהל לשנות "שומה סופית" דומה
4 לסמכותה של כל רשות מינהלית לחזור בה מהחלטתה, זאת לפחות בכל
5 הקשור לטעמים שהניעו אותו לחזור בו מהחלטתו (טעות משפטית,
6 עובדתית וכו') וכן בכל הקשור לשיקולים ולאינטרסים שעליו לקחת בחשבון
7 בעשותו כן. נותר לנו עתה לבחון, אם השימוש בסמכות זו נעשה כדין.
8 המדובר בסוגיה קשה, אך לא בלתי מוכרת. ביסודה עומדת אותה פעולה לה
9 נדרשים בתי-המשפט ורשויות המינהל פעמים רבות, היא איזון
10 האינטרסים. בבג"צ 159/84 [5], בעמ' 322, אומר הנשיא שמגר בקשר
11 לחזרתו של המשיב מהחלטתו שלא לגרש את העותר, כי:
12 "בהקשר זה (של חזרה מהחלטה - א' ב') קיימים בדרך כלל שני אינטרסים
13 עיקריים, הסותרים זה את זה לא אחת: מצד אחד האינטרס של הפרט
14 לשמור על הזכויות, שהתגבשו בידי עקב החלטתה הקודמת של הרשות,
15 ומצד אחר, חובתה של הרשות הציבורית לקיים נאמנותה לאינטרס
16 הציבורי, ולמלא חובותיה כפי שהוגדרו לה". (ראה גם: בג"צ 727/88 [6],
17 בעמ' 402; בג"צ 844/86 [7], בעמ' 223).

18 האינטרסים שעומדים אלו כנגד אלו במקרה דנן הם כלהלן: מצד אחד
19 עומדת זכותם של המערערים לסמוך ולהסתמך על כך ששומה עצמית
20 שהגישו הפכה להיות סופית. אינטרס זה חזק במיוחד כאשר נישום שינה
21 את מצבו לרעה בעקבות ההחלטה השגויה (ע"א 433/80 [1], בעמ' 355).
22 אלא שהמערערים כאן לא טענו כי שינו את מצבם לרעה בהסתמך על
23 השומה המקורית, וקשה לראות כיצד יכלו לעשות כן. המדובר בהפקעה של
24 מקרקעין ולא בעיסקה מרצון, ושיעור הפיצויים ששולם להם הוסכם עוד
25 טרם שנקבעו השומה או אופן חישובה. מהצד השני עומד האינטרס
26 הציבורי בשמירת החוקיות של פעילות המינהל. כפי שכבר אמרנו, השומה
27 המקורית עמדה בניגוד ברור לאמור בחוק. אין המדובר כאן רק בפגיעה
28 בהכנסות המדינה, אלא המדובר במילוי חובותיה של הרשות, כפי שהוגדרו
29 לה בחוק. זהו אינטרס ציבורי מובהק וכבד משקל. חמורה הפגיעה באינטרס
30 הציבורי כאשר רשות פועלת בניגוד לקבוע בחוק פי כמה מהמקרה בו היא
31 מפעילה את שיקול-דעתה באופן מוטעה, ואפילו מהמקרה בו היא טועה
32 טעות שבעובדה (לעניין סוג הטעות, ראה: ע"א 433/80 [1], בעמ' 351). מבין
33 האינטרסים הנ"ל גובר האחרון, הוא האינטרס הציבורי שהרשות תקיים
34 את שמצווה על-פי החוק. לפיכך אנו מוצאים כי למשיב הייתה סמכות
35 לשנות את השומה, וכי סמכותו זו הופעלה כדין."

36 20. הנה כי כן – יש לערוך איזון בין אינטרס ההסתמכות ובין זה העומד מאחורי
37 העיקרון שנהוג כיום לכנותו "עקרון שומת מס אמת" (רע"א 1830/14 רובומטיקס
38 טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)). וכמו בכל מקרה שבו
39 נדרש איזון בין אינטרסים נוגדים, יש לתת את הדעת לעוצמתו ולהיקפו של כל
40 אינטרס. ככל שאינטרס ההסתמכות משמעותי יותר, כך תהא לו עדיפות על פני
41 האינטרס של שומת מס אמת, ולהיפך. וכיוצא בכך, ככל שהשומה, עליה נטען כי



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

- 1 הנישום הסתמך, חורגת באופן ברור וחד משמעי מהוראות הדין, כך תהא לאינטרס
2 הציבורי עדיפות על פני אינטרס ההסתמכות.
- 3 21. סבורני כי במקרה דנן, איזון האינטרסים מוביל באופן מובהק להעדפת האינטרס
4 הציבורי.
- 5 בראש ובראשונה על שום שאינטרס ההסתמכות במקרה שלפנינו דל עד כמעט לא
6 קיים. העוררים ידעו היטב כי עמדתם אינה מקובלת על רשויות המס, כפי שהדבר
7 בא לידי ביטוי בהליך שניהלו הם עצמם בפני ועדת הערר בתל אביב. אכן, המשיב
8 החליט לתקן את השומה העצמית רק לאחר שהערר התקבל ועמדתו נדחתה, אלא
9 שבינתיים רשות המסים הגישה ערעור לבית המשפט העליון. בנסיבות אלה, איזו
10 הסתמכות יכולה הייתה להיות לעוררים?! כלום סברו שההליך המתנהל בפני ועדת
11 הערר בתל אביב, אינו משקף את עמדתה של רשות המסים, אלא את עמדתו
12 "הפרטית" של מנהל מיסוי מקרקעין בתל אביב? יתר על כן וכידוע, ואף בית המשפט
13 העליון בעניין יעקובוביץ הנ"ל ציין זאת במפורש, טענת הסתמכות היא טענה
14 שבעובדה שיש להוכחה ובין היתר להראות כי מי שהסתמך על השומה שינה מצבו
15 לרעה (ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות נ' פקיד
16 שומה ירושלים (26.10.2021)).
- 17 במקרה דנן, לא נטען, ובוודאי לא הוכח, כי העוררים שינו באיזו דרך את מצבם
18 לרעה בעקבות אישור השומה העצמית על ידי המשיב.
- 19 22. זאת ועוד, בנסיבות דנן יש לתת משקל מרכזי לאינטרס הציבורי, נוכח קביעתו
20 המפורשת של בית המשפט העליון, כי העברת הנכסים לחברת הנאמנות אינה פטורה
21 ממס, ולפיכך לא היה כל מקום לאשר את שומתם העצמית של העוררים.
- 22 23. איני מתעלם מטענת העוררים לפיה אין מדובר במצב שבו המשיב, עת אישר את
23 השומה העצמית, פעל באופן ברור בניגוד לדין, שהרי העמדה לפיה ההעברה לחברת
24 הנאמנות אינה פטורה ממס, נדחתה בפסק דינה של ועדת הערר בתל אביב, ואומצה
25 רק בפסק דינו של בית המשפט העליון. לא ניתן, אפוא, לומר כי הרשות פעולה
26 "בניגוד ברור לאמור בחוק", כפי שהיה בעניין יעקובוביץ.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : שומה 116082512

24. יתר על כן, סבורני כי במקרה הנדון התנהלותה של רשות המסים אינה נקיה מפגמים, בלשון המעטה. אין זה מתקבל על הדעת כי אותה עסקה ממש, היינו – העברת מספר נכסים על יד אותם עוררים תחת מערכת עובדתית ומשפטית זהה לחלוטין - תטופל באופן שונה, אך ורק משום שמדובר בנכסים המצויים תחת אחריותם של משרדי מיסוי מקרקעין באזורים שונים. דומני כי כמעט שאין להעלות על הדעת מקרה מובהק יותר של רשות אחת "המדברת בשני קולות", כאשר אין הסבר או נימוק הגיוני מדוע טרם קבלת ההחלטה בעניין שומותיהם העצמיות של העוררים, לא התקיימה היוועצות בין משרדי מיסוי מקרקעין הרלוונטיים. הוא הדין בעיתוי שנבחר לתיקון השומה. ההסבר שניתן על ידי המשיב לכך שלא תיקן את השומה קודם לכן, החשש מ"ריבוי עררים", אינו הסבר המניח את הדעת. ברי, כי גם אם המשיב טעה ואישר את השומה העצמית, למרות שאותה שומה עצמית נדחתה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין בתל אביב, לא הייתה כל מניעה לכך כי היה מקדים ומתקן את השומה, לפחות מיד כשנודע לו על החלטתו של עמיתו, מנהל מיסוי מקרקעין בתל אביב, או בעת שהערר בתל אביב החל להתברר, חלף המתנה עד לשלב שבו ניתן פסק הדין והוגש ערעור לבית המשפט העליון. אם אמנם חשש המשיב מריבוי עררים, יכול היה בנקל להגיע להסכמה דיונית עם העוררים לפיה יעוכב בירור המחלוקת עד להכרעת בית המשפט העליון, אך זאת לא עשה.
25. אלא שביקורת על התנהלות המשיב, לחוד, ותוצאת המס הראויה, לחוד. בסופו של יום, ובאיזון האינטרסים הראוי, בהעדר ראיות כלשהן לטענת ההסתמכות מצד העוררים, לא כל שכן לשינוי מצבם לרעה, ובהתחשב במצב המשפטי הברור והחד משמעי בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בערעור, ראוי לתת עדיפות לאינטרס הציבורי בגביית מס אמת. יש לזכור כי בצד הביקורת על התנהלות רשות המס בשל טיפול שונה באותה עסקה, בתחילת הדרך, באותה מידה אף אין זה מתקבל על הדעת כי בסופה של אותה דרך תוצאות המס של אותה עסקה תהיינה שונות, כמובן, כל עוד הדבר נעשה במסגרת המועדים והתנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק.

27



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

26. אציין בעניין זה, כי בהחלטת הנשיאה כב' השופטת א' חיות לדחות את הבקשה לקיום דיון נוסף, נאמרו דברים אלה (פסקאות 21 ו-22 להחלטה):

"עיון בפסק הדין מעלה כי שופטי ההרכב לא ביקשו לקבוע הלכה חדשה אלא אך ליישם את הוראות הדין הרלבנטיות לענייננו – אלו הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין ואלו הקבועות בפקודת מס הכנסה – על נסיבותיו הפרטניות של המקרה דנן. בית המשפט דחה את עמדת המבקשים לפיה יש להחיל את ההסדר המיסויי הקבוע בפקודה, חלף ההסדר שחל בחוק מיסוי מקרקעין, על הקנייתה של זכות במקרקעין לידי נאמן. קביעה זו נסמכה על לשונן ותכליתן של הוראת סעיף 75(2) לפקודה והוראת סעיף 88 לפקודה, תוך התייחסות להוראותיו של חוזר מס הכנסה 3/2016 ואף לעמדות שהביעו מלומדים שונים בספרות המשפטית. הוא הדין לגבי יתר קביעות פסק הדין לפיהן לא מתקיימים במקרה דנן התנאים להחלת הפטור ממיסוי מקרקעין הקבוע בסעיפים 3 ו-69 לחוק מיסוי מקרקעין. מסקנתו של בית המשפט בעניין זה אף היא נסמכה על לשון החוק ותכליתו ועל פסיקה קודמת של בית משפט זה. ביחס למקרים כגון אלה כבר נפסק כי [הכלל] הנקוט בשיטתנו המשפטית הינו כי ההלכה נקבעת על ידי הרכב ראשוני של בית משפט זה – בין שהוא הרכב של שלושה שופטים ובין שהוא הרכב מורחב מלכתחילה – בלא שיש צורך לאשר כל הלכה חדשה על-ידי עריכת דיון נוסף בה. בפרט כך הוא הדבר כאשר – כמו בענייננו – נובעת ההלכה החדשה במישרין מלשון החוק ... ומהווה התפתחות טבעית של פסיקתו הקודמת של בית משפט זה, התפתחות המבוססת על יישומם של עקרונות קיימים" (ההפניות הושמטו – ש.ב.)
"די באמור כדי לדחות את הבקשה. למעלה מן הצורך אציין כי אין בידי לקבל את עמדת המבקשים באשר לקשיים שמעורר כניכול פסק הדין ובאשר להשלכותיו העתידיות. כפי שציין המשנה לנשיאה (בדימ') הנדל, הקושי שהתעורר בהליך דנן אין מקורו בלשונן הברורה של הוראות החוק הרלבנטיות לענייננו, אלא דווקא באופן הבלתי שגרתי שבו בחרו המבקשים – מטעמיהם שלהם – לנסח את הסכמי הנאמנות. על כן, בשים לב לעמדת המשיב (כאמור בפסקה 18 לעיל) ולכך שהקביעות בפסק הדין נוגעות להסכם נאמנות קונקרטי וייחודי, לא מצאתי כי הן מעוררות קושי המצדיק דיון נוסף.

27. מן האמור עולות שתי מסקנות: האחת, כי אין מדובר בהלכה חדשה, אלא ביישום הדין וההלכות הקודמות בעניין זה. לפיכך, אישור השומה העצמית נעשה בבירור בשל טעות משפטית ביישום הדין ושל אותן הלכות קודמות, טעות לה שותפים הן המשיב והן ועדת הערר בתל אביב. שנית, כי אותה טעות מקורה, ככל הנראה, באופן "הבלתי שגרתי" שבו נוסחו הסכמי הנאמנות. אין בכך, כמובן, כדי "להצדיק" את טעותו של המשיב, אך יש בכך, לכל הפחות, כדי להסביר את מקורה, ואולי אף להטיל מידה מסוימת של אחריות על העוררים בגרימת אותה טעות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

28. אין בידי לקבל את טענת העוררים כי יש לבטל את החלטת המשיב לתקן את השומה משום שהמניע העומד מאחורי עיתוי התיקון הוא הצדקת עמדתו לקראת הערעור שהוגש לבית המשפט העליון. לא רק שהעוררים לא הוכיחו קיומו של מניע מעין זה, אלא, בעיקר, משום שגם אילו זה היה המניע מצד המשיב – אין המדובר במניע פסול. כפי שציינתי לעיל, התנהלות המשיב אינה חפה מביקורות, והעיתוי שבו החליט לתקן את השומה דנן, רק לאחר שהוגש הערעור לבית המשפט העליון, מעורר אי נחת. עם זאת, מוטב מאוחר מאשר אף פעם, ואך ברור הוא כי אם המשיב היה ממתין עד לפסק דינו של בית המשפט העליון, ומתקן את השומה בהתאם לתוצאת הערעור, היה חולף בינתיים המועד המאפשר תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.

29. אף אין בידי לקבל טענתם של העוררים, כי יש לבטל את החלטת המשיב על שום השיהוי בהפעלת סמכותו לתיקון השומה. סבורני כי ככל שעניין לנו בשומות מס, ובשל עיקרון הוודאות והיציבות, המועד להפעלת הסמכות יבחן על פי ההוראות המפורשות והספציפיות הקבועות בדין, ולא תוכל לקום טענת שיהוי מקום בו הופעלה הסמכות במסגרת המועד הקבוע בדין. כך הדבר כשמדובר בהוצאות שומות, והגשת השגות ועררים, וכך כשמדובר בתיקון שומה; כך כשהנישום הוא בעל העניין בתיקון השומה, וכך כשרשות המסים היא בעלת העניין בתיקון השומה.

30. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בו"ע (מרכז) 16-09-14742 שכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז (14.9.2018):

"כאמור, פרק הזמן לתיקון השומה הקבוע סעיף 85 לחוק, יוצר איזון בין עקרונות של סופיות, ודאות ויציבות, לבין הערך של הטלת מס אמת, ויפים בהקשר זה הדברים שנאמרו בו"ע (מחוזי ירושלים) 9066/04 אלוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (28.08.2006) (להלן: "עניין אלוני") בהתייחס לסעיף 85 לחוק (פסקאות 11-13 לפסק הדין):
"אלה הם מצבים מוגדרים, שהם חריגים ויוצאי דופן, המאפשרים פגיעה בסופיות ההתדיינות שבין רשויות המס לבין מי שחייב לשלם את המס. ההגנה בעניין זה היא הודעת: הגנה על משלם המס מפני תיקוני שומה על ידי רשויות המס, כל אימת שירצו בכך, ומנגד הגנה מפני תיקון שומה, לפי שגיונות של הנישום ומשלם המס הדורש "פתיחת" שומה שעבר עליה כלח. המגבלות שנקבעו בסעיף 85 הן במישור המהות – העילות לתיקון השומה, כמפורט בסעיף 85, והן במישור התקופה, היא תקופת ההתיישנות של בקשה לתיקון שומה.
אמת נכון, שהתקופה היא, לכאורה, שרירותית, כמו כל תקופה אחרת הקבועה בדין, אך היא תקופה די ארוכה המאפשרת תיקון טעויות בשומה, והעמדת עובדות ושיעורי מס אמיתיים – על מכונם. התקופה של ארבע



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני : שומה 116082512

1 שנים קובעת, הלכה למעשה, מחסום בפני דרישות של רשויות המס, מחד
2 גיסא, דרישות להעלאת המס – בין שכבר נגבה ובין שטרם נגבה – ומאידך
3 גיסא, העלאת רצונות של משלם המס להפחיתו ככל האפשר..."
4 31. וגם אם תאמר כי ניתן להחיל במקרים מעין אלה את עקרונות השיהוי הנוהגים
5 במשפט המנהלי, ואיני סבור כי זה המצב, הרי שבמכלול הנסיבות שתיארתי לעיל,
6 ובעיקר, בשעה שהעוררים מנהלים בכל אותה עת של "שיהוי", כנטען, הליך בפני
7 ועדת הערר בתל אביב – ספק בעיניי אם עומדת להם טענת שיהוי על פי כללי המשפט
8 המנהלי.

9 32. כמו כן, לא מצאתי ממש בטענת העוררים לפיה המשיב לא נימק כדבעי את החלטתו
10 לתקן את השומה או לא פירט בשומתו המתוקנת את מקור הטעות. עיון בנימוקי
11 השומה (צורף כנספח 3 לכתב הערר) מעלה כי המשיב הסביר היטב את עמדתו
12 המשפטית, וממילא את הטעות שנפלה בשומתו הקודמת, תוך שהפנה לעילת התיקון
13 שעניינה "גילוי טעות בשומה". בנוסף הפנה לעילה שעניינה גילוי עובדות חדשות,
14 בהתייחסו לנכסים האחרים שהועברו על ידי העוררים ואשר עניינם נדון בהליך בפני
15 ועדת הערר בתל אביב. גם אם צודקים העוררים כי המשיב זנח עילה זו, וחלף זאת
16 התייחס לעילה הנוגעת להצהרה בלתי נכונה, סבורני כי די בפירוט המוצג בנימוקי
17 המשיב לתיקון השומה, במיוחד כשמדובר, כאמור, באותם עוררים ממש אשר
18 מודעים היטב לגישת רשות המסים בהליך הנ"ל ולפיה העברת הנכסים אינה פטורה
19 ממס.

20 33. סוף דבר – נוכח כל האמור לעיל, סבורני כי יש לדחות את הערר ולהעמיד על מכונה
21 את שומתו המתוקנת של המשיב.

22 34. על אף מסקנתי זו כי יש לדחות את הערר, איני סבור שיש מקום לפסוק הוצאות
23 לטובת המשיב וזאת בשל התנהלותו כפי שתוארה בהרחבה לעיל.

24

25

חברת הועדה השמאית גבע בלטר:

26

אני מסכימה.





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 20-06-74337 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ו"ע 21-09-40350 סמואל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני: שומה 116082512

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11

חבר הועדה השמאי גידי גבאי:

קראתי בעיון את פסיקתו של יו"ר הועדה, השופט ש' בורנשטיין, ואני מסכים לה.

הוחלט כאמור בפסק דינו של יו"ר הועדה לדחות את הערר.

ניתן היום, ל' תשרי תשפ"ה, 01 נובמבר 2024, בהעדר הצדדים.

גב' גבע בלטר,
שמאית מקרקעין
חברת ועדה

מר גידי גבאי,
שמאי מקרקעין ומשפטן
חבר ועדה

שמואל בורנשטיין, שופט
יו"ר



12
13
14
15
16
17
18
19
20
21